

会计信息系统的“一体化”整合大业

汪一凡 /文

管理会计自产生以来，便随着管理思潮的此起彼伏而处于迅猛发展之中。其发展轨迹中最明显的特点是“海纳百川”式地持续接纳新思维、新方法，最终形成了极具进化性和包容性的概念框架：“不同的成本收入概念适用于不同目的”，并与此配套开发出名目繁多的技术工具，设计出各种各样的决策模型和备选方案，完成相当个性化的核算和控制任务。不同于财务会计“一仆多主，信息通用”的定型结构，管理会计是“一仆一主，信息多变”，其作用范围也就因企业而异，甚至在同一企业也因时期而异，具有强烈的个性化特点。这是会计软件需要作“量体裁衣”式设计，即个性化定制的原因。

与此同时，管理会计备受责难的应是其“实用性”问题。人们在文献和教科书中不难感受到其令人叹为观止的“蓬勃发展”趋势，但在实践中则往往只能见到“零敲碎打”式的应用，两者之间落差之大，实在令人惊讶。

从数据处理无非是IPO（Input—Process—Output）变换的角度看，问题当出在前两个环节上，即众多的决策模型研究者往往只提出“输出目标”这一美好愿景，而未能说明应从哪里取得所需数据、如何处理这些数据以得到预期的结果；或者无视管理会计信息需求多样化的总任务，思路仅偏于一隅，就事论事地设想其输入与处理模式，当与其他目标有所冲突时，自然也就无从实现了。

我们以责任会计核算为例，来说明理论模型要进入实用所面临的问题。

习惯性的想法，是探讨如何将责任会计与会计循环融合在统一的核算过程中，“一举两得”地完成任务。这种数据处理方式的麻烦是：

1. 由于掌握“内部贡献”的信息需求掺和进来，必然增加核算的复杂度，使对外报告所需的历史成本数据，必须经过迷宫似的过程才能取得。即使会计人员有很高的职业道德

和专业能力，不致于产生错弊，对于外部审计来说，也难免感觉有许多“可疑之处”，加大了审计的难度和工作量。

2. 如果某个专门对内提供劳务的辅助生产部门，经过“内部转移价格”的虚拟核算，居然也产生了本部门的“主营业务收入”和“部门利润”，您如何说服税务官员相信，这些都是不必纳税的？显然，融合式核算还有自找麻烦之嫌。

3. 考虑到除了责任会计核算，管理会计还可能需要完成诸如标准成本核算、作业成本核算、本—量—利分析、质量成本核算等诸多互不相容的任务，难道每次都同样要探讨如何融入会计循环吗？有此一问，立刻可以断定，将新兴的信息需求不断搅和到传统会计循环中，搞混合或融合式核算的路子，肯定走不通！

那么，设想责任会计重起炉灶地另搞一套核算如何？由于原始凭证均归财务会计保管，可以说是连核算的根基都没有了；即使能以多联式或复印方式取得原始凭证，这种自行其是的核算流程如何确保与会计循环互不脱节，从而具备完备性和可信性，又是个问题；此外，在手工环境中，重起炉灶的工作量之大，也使人望而止步。有此种种牵制，美好的设想要投入实用，也就难免进退维谷了。

托马斯·约翰逊和罗伯特·卡普兰在《管理会计兴衰史——相关性的遗失》中指出：

“到1925年为止，现今我们所运用的所有管理会计实践都已经发展起来了：人工、原材料和一般性管理费用的成本计量，现金、收入和资本预算，弹性预算，销售预测，标准成本，差异分析，内部转移价格，部门绩效指标。这些实践曾经为了满足越来越复杂和多样化的企业中管理者的信息和控制需要而发展。但到了1925年，这种发展似乎停止了。

……

产生这种停滞的一个原因是，20世纪外部财务会计报表在企业中占据了统治地位。由于掌握公司有价值证券的外部

公众越来越多,资本市场会发生周期性的危机,对财务报表进行审计的需求不断增长,审计人员和法规制定者们的注意力放在对财务报表的使用者们负责上,因此更偏向那些基于客观、公正、已经确认的财务交易的保守财务政策。

.....

当然,原则上20世纪早期的管理者们还不必为了满足财务会计和审计人员的需要去设计企业的成本管理系统。他们可以为管理目标和外部报告目标分别建立不同的系统。但是以当时的信息技术水平而言,要保证两个系统并行,其成本可能超过了收益。”

从这一停滞时期开始,尽管对管理会计多样化的信息需求不断产生,如何包容与整合管理会计各类既有内在联系又目标各异的数据处理,使之具有可操作性,并能预留应变的发展空间,便一直是鲜有人探讨的课题。时至今日,管理会计实践滞后的现象已可说是“积重难返”了。

可见,更深层次的原因,可能在会计的两大分支——财务会计与管理会计之间的协调关系上。与财务会计相比,缺乏丰富有序的源数据,缺乏高效的数据自动转换与处理手段,也许正是管理会计成为“无源之水,无本之木”,从而缺乏实用性的根本原因。

会计信息系统是管理信息系统的有机组成部分,如果以会计信息系统为立足点,管理信息系统可以划分为两大子系统:会计的和非会计的,即会计子系统和综合业务处理子系统。前者包含财务会计与管理会计,后者则包含会计业务以外的其他业务处理,如营销管理、生产计划、物流管理、人力资源管理和财务管理等。

综合业务处理是前台业务,具有“动态反应性”的特点,即系统对有关业务的处理响应时间短、联动性强,必须实时完成并加以记录。

会计信息处理则是后台业务,具有“监控解析性”的特点。所谓“监控”,主要是指财务会计通过复式簿记方法,对企业资产的变化进行不间断地平行记录,强化资产保护;所谓“解析”,主要是指财务会计和管理会计的各种数据分析

活动,如比率分析、差异分析等,“解析过去,控制现在,筹划未来”。当然在多数情况下,对信息的处理可能略有滞后,例如每月或每周仅提交一次报表等。

从信息来源看,会计信息系统“后台处理”的性质,决定了财务会计与管理会计共同的来源就是企业所发生的各类事件信息(综合业务处理系统产生的数据),因此两者应该是“两位一体,同源分流”的。余绪缨教授极富前瞻性地指出:“在会计体系中,解析过去是由财务会计来完成的。财务会计系统地提供了企业生产经营活动的历史记录,形成基本的财务信息系统。管理会计并不需要平行地、重复地另搞一套。现代管理会计解析过去主要是对财务会计所提供的资料作进一步地加工、改制和延伸,使之更好地适应筹划未来

和控制现在的需要。”原因在于,财务会计是企业组织中正式规定的机构,正式纳入组织体系,被赋予权力管理原始凭证,并已经以规范完备的方式处理了庞大的业务数据。受企业内外各有关利益集团的制约,其基本结构和内容也大致定型。所以,管理会计可以充分利用财务会计子系统处理的中间结果和最终结果数据,作进一步的加工、改制和延伸;当财务会计提供的信息不能满足特定的决策需求时,管理会计还可以直接调用综合业务系统所产生的数据,以服务于“解析过去,控制现在,筹划未来”的目标。

上文的分析表明:

1.正像不应当指望曾祖父也能跳现代街舞一样,有保持传统会计循环和历史成本核算的“原生态”,排除没完没了的新兴信息需求所可能引进的各种干扰因素。

2.“随同财务会计的业务处理,尽可能完备地采集数据”是一体化会计信息系统设计首先要重视的问题。舍此则不可能有管理会计发挥作用的后续扩展空间,因为过后再补充数据和追加编码,事倍功半而又极易出错,从而几乎是不可能做到的。❏

(作者系厦门大学会计系副教授)

本文责任编辑:陈志伟

